

企業会計の哲理——試論——

平 尾 勇

一、は し が き

二、資本主義と企業と会計

三、企業主義経済とは何か

四、損益計算書の意味するもの

一、は し が き

昭和三十三年五月、日本経営学会第三十一回臨時大会が我が長崎大学経済学部に於て行われた。その大会の最後に、大阪府立大学教授、村本福松氏の公開講演があり、私をいたく感銘させた。題して「技法か哲理か」。こゝでその内容を詳述することは出来ないが、要するに経営学の技法の研究も大切だが、それと共に、かゝる技法の背景たる哲理、即ちあらゆる技法を生成せしめ、その存在価値を認識せしめる哲理の考察をゆるがせにしてはならないという事であったと思う。哲理なき技法は、羅針盤をもたない船みたいに、スピードをあげる技法が進めば進む程、目的の彼岸からかけ離れた所に船を進めることにせつせと貢献しておるのかも知れない。又例えれば、人間の幸福への途という学問の哲理をもたない原子力の技法が進めば進む程、人間そのものの破壊をもたらすかも知れないということであ

る。そこで会計学徒たる私は、かゝる意味の会計学の哲理に暫らく思いを馳せてみたわけである。会計学の技法を追つてなおその半ばにも至っていない者が、哲理へ沈潜してもその深さも幅も知れているが、「技法の哲理的反省」は、行程の色々な段階で必要だと思つたので、若き会計学徒の最初の一里塚での反省記録として本稿をしたゝめる次第である。

二、資本主義と企業と會計

現在の我が国の經濟組織は資本主義である。資本主義とは結局、資本中心の經濟組織である。資本を中心とし資本の増殖を目的として、すべての經濟活動が営まれるところの制度である。企業は資本集中の單位であり、企業という場に於て、經濟活動という手段を通じて資本が自己増殖をして行くのである。この場合、企業は資本が資本として、本来の増殖活動をして行く「場」である。企業は資本の住み家である。企業は資本の容れ物である。企業は容器であり、従つてその実体は資本そのものである。企業は実体たる資本の法律的或は經營學的名称にすぎない。

即ち 資 本 業 である。

(実体) (形式)

かゝる意味における企業の經營は、実は企業の經營ではなく、資本の經營である。資本の活動である。資本の増殖のための活動の姿である。資本がその増殖目的を達成するために、機械を購入し、原材料を仕入れ、勞働力を購入し、それらによつて商品を生産し、販売して投下資本を回收して行くのである。所謂 $G \xrightarrow{P_n} \dots W - G$ である。

企業とはかゝる活動を繼續して行くある一かたまりの資本のグループである。然し、資本はそれ自体手足は持たない。資本自体動けるものではない。

従つて資本の所有者たる資本家が、資本を動かす。資本の所有者が、自己の資本を自己の名に於て直接動かすという形式が個人企業である。資本の所有者が、その資本を別個の人に預託して運営させる形式が組合企業であり又は、法人企業である。企業は資本の動きの場であり形式であることが分る筈である。

従つて企業の会計は資本の会計である。企業会計は資本の動きを計数的にとらえ、その成果即ち利潤を明確に把握するために奉仕するものである。企業会計は本来そんな目的を持つものであり、又そのためにこそ会計の必要性があるのである。企業会計の主目的が成果計算であり、利潤計算であると言われるわけである。

これが所謂動態論的会計学である。企業会計は企業の経営成績を計算し報告するものであつて、債権者に対しその債権の安定性如何を報告するための資産、負債の在高を把握する所謂財産計算ではないと云うのである。財産計算から成果財産へ、財産評価論を中心とする会計学から費用、収益の測定を主眼とする会計理論へ。静態理論から動態理論へと会計学は発展したと云うのである。

然し私は、今こゝでこの点を詳説しようとするのではない。むしろかゝる会計理論の、よつて立つ哲理を解明したいと思うのである。人間は時代の子であると云われる。従つて人間の考える思想も、人間の編み出す理論も又、夫々の時代的背景をになつてゐる。従つて会計理論も勿論、その理論を生んだ時代の要求から編み出されたものである。

さて、この様な見地より概観すれば、極めて公式的で恐れ入るが、次の様に表示することが出来よう。

- 1 前期的資本主義及び商業資本主義時代―個々の財産保全のための会計
- 2 金融資本主義時代―金融資本即ち債権者のための資産負債会計
- 3 証券資本主義時代―産業資本即ち自己資本のための成果計算会計

表示した責任上、一応の説明を附する。先づ第一の商業資本主義或はそれ以前の時代に於ける企業は、一般に小規

模な個人企業であり、その資産構成も、現金と商品を中心とするから損益計算は大體に於て現金の残り工合を以て判断することが出来るし、又その純益を他の者に配分する必要もないから、損益の計算的正確性を要しない。たゞ信用取引即ち掛売買に基づく債權債務だけは備忘目的のために記帳しなければならず、又従業員を傭い入れ、之に財産の保管出納を委任する場合、その會計責任を明確にし、財産の保全をなすための會計が行われなければならない。

この段階に於ては、従つてすべての資産、負債、資本について有機的に記録計算する複式簿記は必ずしも必要ではない。

次の金融資本主義時代とは自己資本の不足を長期に而も多額に借入れによつて調達する時代である。かゝる債權者は、自己の債權が企業内部に確保されているか否か、即ち企業の負債總額と資産總額を比較し、債權の確保状況を知りたい。この債權者の要求が財産目録となり、その摘録表としての貸借対照表となり、之が法制化されて商法の貸借対照表公告の規定となつたのである。兎も角、靜態論的會計學は、債權者のための資産、負債計算という時代的背景をもっているわけである。

第三の証券資本主義時代と云うのは、企業資本が証券化され、株券の発行により資本が広い範圍で且つ容易に集中し、又発行された証券の自由流通を計る証券市場の確立を見る時代である。この時代に於ける企業會計には、出資者たる株主への利潤分配を適正に行うための基礎としての利潤計算が特に要求される。而も証券の売買を通じて絶えず、株主が変動するのであるから、その會計年度の利潤をその年度に於て株主である人に配分するという見地よりする、正確な期間損益の計算が必要となるのである。動態論的近代會計學は、かゝる証券資本主義時代の產物である。

近代會計學は証券資本主義の申し子であるが、企業を以つて資本の場であるとする基本的前提においては何ら變りはない。企業の実体は資本であり、企業の經營は資本の經營であり、従つて企業の會計は資本の循環過程とその目的

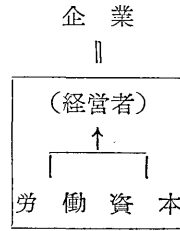
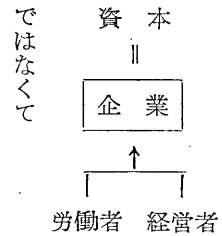
たる増殖額を把握するところの資本の会計である。会計学は資本に奉仕する侍女である。或はもう少し上品に見ても、会計学は資本に傭われた相談役であり顧問である。

私はこの点に疑問をもつ。一言ことわっておくが、私は何も感情論をのべているのではない。社会主義的思想に立つて資本を憎悪し、資本を否定せんとしているのでは毛頭ない。たと現代に於ける企業の性格と企業の会計のよって立つ哲理を見極めてみたいと思うのである。

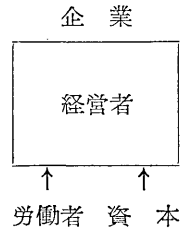
二、企業主義経済とは何か

企業は現在、資本の形式であり、資本のレッテルであるかどうか。企業経営者は資本の傭人であり、資本の代理人であるかどうか。歴史的にはそうであろう。否、現在に於ても法律制度的にはそうである。取締役は株主総会に於て選任され、主人たる株主の手代として、番頭として株主の資本を預り運用する。

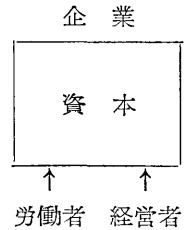
然しこの歴史的な法律制度のベールを取りのぞいて現在の企業の本質、経営者の性格を注視するとき私には次の様な姿が浮び上って見えて来るようである。即ち、先づ資本があつてそれが企業という一つの場に集まり、そして経営者の手を通じて自ら動き出すと云うのではなくて、……この様な姿が所謂、資本主義的企業の素描だと思ふ……社会生活上必要な多数の有形無形のサービスが要求され、それを生産する場としての企業が成立し、その主催者としての経営者がその企業の目的たるサービスを生産し、之を社会に提供するに必要な資本と労働の助けを借りるという姿である。云い換えれば、資本のために、資本を中心として、資本を原動力として経済が動いて行くのではなく、社会生活のために、企業を足場として、資本と労働によつて動いて行く経済、いな、動いて行くというより企業者、経営者によつて動かされて行く経済。之を更に図示すればわかり易いと思う。



即ち



即ち



なのである。

後者の如き企業によって、その国の經濟活動が営まれている姿を私は企業主義經濟と名付けたい。

企業主義經濟に於ける企業經營者は、もはや、資本の代理人ではない。社会の必要を充すためのサービスを資本と労働を使って生み出す企業のリーダーであり主催者である。従つて彼には社会の要求をいかに見極め、之を充足するかにその主たる任務があり、又同時にその任務をよりよく達成するためにリーダーとして企業を合理的に管理運営することが必要であり、更に又サービスの生産によって得られた附加価値を、サービスの生産に参与した各關係者に適正妥当に配分するところの任務を有する。

企業の所有者は資本家であり、企業の主人は株主である。經營者は主人たる株主のよき代理人として企業の經營について主人に忠誠に、そしてその經營の結果を財務諸表にしたゝめて株主に報告し、その成果の処分を株主に一任す

るのが、歴史的、法制的企業の経営者の本質的性格である。然し新しい企業主義経済に於ける経営者は、企業的主人であり、最高の責任者である。その企業の目的たる社会的必要を充たしたことによって得られた附加価値を自己の責任と判断によって、各関係者に配分しなければならぬ。労働者には賃金として、資本提供者には利子及び配当として、その他の生産要素の提供者には夫々の対価として。

決算書類の確定と損益処分を株主総会の議決事項としないで、それを取締役会の権限としているアメリカの制度もそこにその哲理がひそんでいるものと考えられる。

さて前述の如く、企業はサービス生産の場であると共に附加価値配分の場であり、経営者はその主催者であり、責任者であり、決定者である。経営者は先づ得られた附加価値額を明確にしなければならない。之はその企業が社会の必要にどれだけ奉仕したか、社会に提供したサービスの程度をあらわすものであると共に、又（附加価値）配分の基本額であると云う意味でもある。そしてその配分の状況も明確にし、それを各利害関係者に報告しなければならない。

企業主義経済に於ける企業会計はかゝる企業の附加価値額とその配分の状況を記録し計算し、報告するものである。企業内部の財産保全のための会計、その他の会計目的を否定するのでは勿論ない。たゞかゝる近代的企业会計の本質がそこにあると考える訳である。而して、この附加価値額とその配分の状況を表示した書類こそ損益計算書である。

更に附言すれば、損益計算を企業会計の主目的とし、貸借対照表を以って損益計算の手段としての残高表、次期への繰越一覧表であるとする動態理論もこの意味に於て正しい点をついていると思うが、尙上述の新しい企業と企業経営者の本質論よりして考察を深めるべき点が多々存すると思うが、その点別の機会にゆづつて本論を急ごう。

四、損益計算書の意味するもの

損益計算書とは何か。簿記教科書の教えるところによれば、

当財源盤——当財源盤——当財源盤 の計算表である

と云う。而して資本の増加を利益、資本の減少を損失と云う。従って損益計算書は純損益の計算表であり、結局資本計算表である。この点従来の会计学が動態論的近代会计学と云えども、資本のための資本の会计学であることがよくわかると思う。かゝる損益計算書は純損益計算表であり、極めて大胆な表現をすれば、利益額と損失額は、純損益計算の単なる手段にすぎず、純損益の額にさえ影響しなければ利益項目内部の全額の入れ換えや、損失項目の分類に不明確な点があつても、更に又利益額と損失額が夫々相殺されてもかまわないことになる。

又損益計算は成果計算だといわれる。然しこの成果は資本の成果であり、資本の形態変化を通じての純増殖額である。従つて次の如く甲、乙、丙の三つの損益計算書を想定した場合、

甲	
売上原価 600	売上高 1,000
<u>売上利益 400</u>	<u> </u>
営業費 300	売上利益 400
<u>純益 100</u>	<u> </u>
乙	
売上原価 600	売上高 800
<u>売上利益 200</u>	<u> </u>
営業費 100	売上利益 200
<u>純益 100</u>	<u> </u>
丙	
売上原価 500	売上高 700
<u>売上利益 200</u>	<u> </u>
営業費 200	売上利益 200
<u>純益 0</u>	<u> </u>

先づ甲と乙に於ては何れも一〇〇の純益を得たのであるから、その成果は等しいことになる。資本の立場からすればその通りであろうが、企業の結果は果して甲、乙の間に差異がないかどうか。甲は一、〇〇〇を売上げ、乙は八〇〇を売上げている。企業の売上は企業生産物の一般社会への供給であり、社会の需要の充足である。企業の社会への奉仕である。資本にとっては、之は自己増殖の単なる手段であろうが、企業にとっては、売上高はその企業の社会への奉仕の大きさを表わすものであり、それ自体、企業の目的であり、成果であるのではないか。

従つて甲と乙では成果等額ではない。更に何れも六〇〇の価値（原材料）を加工することにより、甲は一、〇〇〇の価値（製品）として社会に提供し、そこに四〇〇の価値を企業活動の結果として創造しているのである。即ち社会的に六〇〇の価値に四〇〇の価値を附加している。之が又、企業の成果である。この点乙は二〇〇の附加価値を創出しているわけで、この点でも甲、乙同じ成果ではない。

同じく成果計算といつても、資本の成果計算と企業の成果計算とは異なるものである。

更に、丙では利益総額と損失総額とが相等しく、純益〇であるから、資本的には成果が何もなかったことになるが、この企業は本当に成果〇であつたかどうか。五〇〇の原材料に二〇〇の価値を附加し、七〇〇の製品として社会の需要の一部を充したという成果をあげているし、更に得られた二〇〇の附加価値を賃金給料その他の経費として支払い、労働者とその家族の生活を支えて来たという成果を得たわけである。然し乍らこの場合、純益〇であるから、資本に対する配当は出来ず、この様な状態では企業経営に必要な資本の提供を受けられないので、ひいては引続いて社会への奉仕も出来ないし、労働者への賃金支払もできないことは当然である。

この様に企業主義経済に於ける企業会計では、同じく損益計算と云つても、資本の純増減額たる純益を計算し、資

本に報告するものではなく、企業経営の成果たる社会的奉仕の程度と附加価値額及び得られた附加価値額の各関係者への配分状況を示すものであり、それを資本に対してだけでなく、その他の利害関係者に対しても一様に報告するのである。かくて損益計算書は企業の成果及び配分の一覽表である。即ち

損 益 計 算 書			
配 分		成 果	
成果の計算	売上原価	600	売上高 1,000 (社会的奉仕)
	売上利益 (附加価値)	400	
		=====	
配分の計算	賃金給料	100	売上利益 400
	④ 利 子 他	100	
	⑩ 利 益	200	
		=====	

売上高一、〇〇〇は企業が社会にそれだけの製品を供給し社会の需要を充たしたという成果であり、その一、〇〇〇は企業の活動なかりせば六〇〇のまゝの価値であつたものに対し、企業が之に四〇〇の価値を附加して得たものである。即ちその企業は経営者のもと、資本と労働の協力により四〇〇の価値を造出したのである。損益計算書はかかる企業の成果をまとめて表示する。これが即ち成果の計算である。更に経営者はその経営に協力した各関係者にこの附加価値を配分しなければならない。然し乍らこゝで注意すべきは、この附加価値額確定後に於て、すべての関係者に

夫々の配分がなされるのではないことである。

④ の賃金、利子は経営者の予想に基いて既に一応配分された額である。

⑤ の利益は当年度得られた附加価値

のうち経営者が配分を決定していない分である。この利益額はそっくりそのまゝ資本のものではない。強いて言えば企業のものである。この利益は経営者の判断により、附加価値造出に参与した各関係者に配分されなければならない。株主に対しては配当として、国家及び地方公共団体には租税として、経営者自身及労働者に対してはボーナスとして、そして一部は出来るだけ企業自体に留保すべきでもあろう。

附加価値の正しい算出とその配分を合理的に行うための会計の技法。これが企業主義に於ける企業会計である。

かゝる企業経営者は社会的サービスの提供者であると共に、社会的利害の調整者である。企業に於て資本の利益と労働者の利益とが直接に相対立するのではなく、経営者の手を通じて資本と労働が相提携し、協働するのである。そしてその結果得られた附加価値が会計の技法によつて正しく算出されなければならない。附加価値の配分は所謂純利益として残った分の配分だけではなく、それ以前の会計処理手続のうちに行われているものである。それが即ち損費の会計である。会計理論は主としてこの収益及び損費の認識と測定の理論であり、それは従つて附加価値の計算とその配分の理論である。

企業の成果とは純利益だけではない。純益額の大小が、或は純益率の高低が、経営者の経営成績を現わすものではない。先づ第一次的には売上高そのものが、その企業の社会に提供した成果である。そして売上原価との差額即ち附加価値の大きさが、第二次的な成果である。そしてその附加価値総額をどのように配分しこれから配分し得るか。これが経営者の第三次的経営成果である。

即ち 損益計算書全体が企業の成果を表現しているのである。かくて成果計算は配分計算である。成果計算の理論たる会計理論は、実は配分原則でもある。従つてかゝる企業

の会計と会計理論は決して資本の、資本の計算のための理論であってはならない。配分の対象たる各種利害関係者の利害を調整するところの、又各利害関係者が一般に納得するところの会計の基準でなければならない。所謂会計原則の性格もこの哲理によって始めて正しく理解されよう。

そして更に、会計学が決して資本の利益にのみ奉仕する資本のしもべではなく、社会的な社会科学であることの意義が納得されると思うのである。

更に又、企業の財務諸表が株主に報告されるだけでなく、広く社会に報告されるべきであるとする証券取引法に基く有価証券報告制度及び、その報告内容の真実性を監査する公認会計士監査の意義と性格が、この哲理によってこそ明確に説明されるものと考ええる。

以上極めて雑ばくに近代会計の哲理の一端を試みにさぐってみた訳である。極めて短時間のうちに書き流したもので、文章、用語共に熟せず誤解を受ける個所も多いと思うが、願わくば部分にこだわらず、全体の思想を批判し御教示に預りたい。

以上